

El principio de capacidad contributiva: alcance y manifestación en los tributos

Luciano Carlos REZZOAGLI*

* Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca (España). Investigador de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales (FCJS), y del Instituto de Investigación de Estado, Territorio y Economía (IIETE), Universidad Nacional del Litoral (UNL).

Existen dos grandes criterios para contribuir al sostenimiento de los gatos públicos, todo se reduce a dos opciones:

- pago en función de lo que tengo (capacidad contributiva), aplicable “plenamente” a los impuestos.

- pago en función de lo que recibo (principio del beneficio), aplicable a las tasas y contribuciones especiales (Griziotti, 1953).

Se puede resumir que todo el derecho tributario pende de uno u otro, los demás principios tienen un carácter muy accesorio, complementario y accidental.

Ahora bien, ¿qué alcance tiene la capacidad contributiva cuando afirma que se debe de pagar en función de lo que se tiene?, pues la respuesta se reduce a una acción muy simple: **quien más tenga, más debe**. El problema se presenta en la siguiente pregunta, ¿cuánto más tiene que dar el que más tenga?, esta es la pregunta que causa dolores de cabeza. Veamos un ejemplo sencillo: si yo tengo 200 y usted tiene 100, yo doy 20 y usted da 10, el principio se cumple, es decir, la tarifa plana o proporcional se ajusta exactamente al principio de capacidad contributiva, responde al criterio del que más tenga más dé, no tiene el más mínimo reproche de juricidad.

La constitucionalidad de las tarifas proporcionales es exquisita, plena, completa e irreprochable, pero también se puede pensar, legítimamente, que no es suficiente, puesto que no basta con que el que tenga 200 dé 20 y el que tenga 100 dé 10, el que tiene 200 puede dar 25 y el que tiene 100 puede dar 10, lo cual sigue siendo correcto, es decir, que las tarifas progresivas son también acordes con la capacidad contributiva, corresponde a una cuestión de opinión, discutible, y las cuestiones opinables y discutibles se dirimen en las urnas, pero que quede claro que es acorde al principio de quien más tiene más debe, y naturalmente los argumentos científicos que se pueden esgrimirse a favor de una u otra postura son muy endeble; existen, sí, pero tan legítimamente constitucional al principio de capacidad contributiva es una tarifa proporcional como una tarifa progresiva, ambas responden al principio del que más tenga más debe.

Cuando los estudiosos dicen que no es suficiente aportar proporcionalmente, sino que hay que aportar progresivamente, debemos analizarlo detenidamente. Repasando el caso español, hace tan sólo 14 ó 16 años se recondujo el tipo máximo del impuesto sobre la renta del 76% a la actualidad que está en el 46%, es decir, ha bajado 30 puntos; la reforma tributaria de Suecia de 1989 fue la que abrió la vía, se pasaron de tipos del 80% a tipos del 25%, es decir, 55 puntos abajo (Pérez de Ayala, 1986:17). También podemos mencionar los efectos de la reforma Kennedy y la contrarreforma Johnson, en Estados Unidos, con un tipo impositivo del 80%; así es nuestra sociedad: capitalista, para bien o para mal, es la que tenemos, se mueve por un contrabalanceo de costo-beneficio, y el juego es muy claro, si quiero ganar mucho, tengo que arriesgar mucho, si quiero ganar poco arriesgo también en ese sentido, pero si usted es una persona con suerte, por trabajo, por ingenio, que planeó e invirtió bien su producción y triunfa, estará feliz; sin embargo, viene el Fisco y se lleva el 80% de la ganancia, así nadie querrá invertir.

Gravar sobre la renta conlleva el peligro de la **confiscatoriedad** (Naveira de Casanova, 1997); sin embargo, a pesar de que no es un buen sistema es el menos malo de los conocidos. La renta es uno de los índices de riqueza o bienestar conocido que trata de reconducirse jurídicamente a través del principio de capacidad contributiva.

El gravamen en función de la renta poseída tiene un complemento inexcusable que es lo que necesito para vivir, porque si tengo 5 mil y para vivir dignamente necesito 4 mil, sólo

me *deberían* gravar sobre mil; si yo tengo 5 mil y puedo vivir con 3000 ó 2000 ó 1000, mi capacidad contributiva es muy distinta, es decir, el Mínimo Vital, Mínimo Imponible o Mínimo No Imponible (como se lo quiera llamar) es un complemento inexcusable para hacer efectivo el principio de “*primum vivere de inde tributare*”, primero hay que vivir y después pagar impuestos, consiguientemente la cantidad que necesariamente tengo que utilizar para sobrevivir tiene que estar libre de impuestos. Ahora también es necesario realizar una modulación muy importante, porque si tengo 5 mil para vivir en Estados Unidos gasto 3 ó 4 mil, pero con 5 mil en Afganistán me sobran 4 mil, este es el elemento que marca unas diferencias esenciales entre las mismas cantidades de renta contempladas por un sistema tributario u otro.

Si utilizamos patrones o índices indirectos, como lo es el consumo, la circulación, o el gasto, ahí también hay otros elementos que matizan, suavizan, flexibilizan la capacidad contributiva. No es lo mismo gravar artículos de primera necesidad, que gravar alta peletería, joyería fina, yates y fincas de recreo, por ejemplo; evidentemente todo es consumo, pero un sistema bien trabado de impuestos puede producir efectos regresivos o muy progresivos. No todo impuesto es regresivo, hay impuestos indirectos muy progresivos, la persona que se compra un yate, un collar de esmeraldas, un abrigo de visón, no hay que preguntarle si tiene capacidad contributiva, se presume que la tiene y además elevada.

Estos impuestos mencionados que son aplicables al consumo no tienen los mismos efectos de justicia que aquellos que gravan productos de primera necesidad; hay que tener en cuenta que muchas veces los poseedores de rentas elevadas pueden conseguir huir en buena medida del impuesto sobre la renta, con “buenos” asesores y una contabilidad “creativa” (elusión fiscal), pero dichas capacidades elevadas que han huido del Impuesto sobre la Renta o las Ganancias (impuestos directos) no pueden escapar a los impuestos indirectos, dado que llega la hora en que hay que comprarse el yate, el collar de esmeraldas, el abrigo de visón, ahí tienen que pagar 30, 40, 50, 60, 70% de impuesto, esto significa que hay impuestos indirectos sobre el consumo suntuario muy progresivos que sirven para completar el panorama de una imposición justa recogiendo capacidades contributivas huidizas que fueron suficientemente hábiles para escapar del Impuesto sobre la Renta.

Si la riqueza gravada ha sido bien trazada en el hecho imponible y después es correctamente trasladada, tiene un reflejo en la base imponible que responde a la capacidad contributiva, si se quiebra o se pierde ese hilo conductor que es la capacidad contributiva, cuando llega el momento de aplicar un porcentaje que es la tasa o tipo impositivo nos dará una cuota o deuda desvirtuada, de nada sirve que el legislador se haya esforzado por contemplar de la forma más adecuada posible la capacidad contributiva grabada (García Etchegoyen, 2004; Spisso, 1999; Herrera Molina, 1998), por ejemplo, la riqueza urbana, pues qué duda cabe que es mucho mejor tener casas que no tenerlas, es un signo revelador de riqueza y todos los legisladores del mundo la graban. Ahora bien, ¿cómo llevamos la riqueza urbana a un hecho imponible?, para eso la técnica jurídica utiliza los instrumentos que nos dan el andamiaje conocido desde la época de los romanos, esto es un silogismo que contiene premisa mayor, premisa menor y conclusión:

P. Mayor: *Todo el que tiene una casa debe pagar un impuesto.*

P. Menor: *Juan tiene una casa.*

Conclusión: *Juan debe pagar un impuesto*

No es un misterio indescifrable la constitución de un hecho generador; ahora bien, cuando se contempla una **riqueza digna de ser gravada**¹ se construye un hecho imponible, hecho generador cuya realización origina el efecto creado por la norma, en nuestro caso, el pago del impuesto. Y hay muchas posibilidades, tenemos que pedirle al legislador que nos dé criterios para pasar de la riqueza real al supuesto normativo, si queremos gravar la riqueza urbana, podemos gravar la propiedad de las casas, podemos gravar el alquiler de las casas, podemos gravar el uso que se le da a una vivienda, podemos gravar la venta de las casas y podemos gravar hasta una casa alquilada con opción de compra.

Gravar la riqueza urbana nos ofrece una multitud de variables que el legislador tiene que concretar en cada caso, y cómo se concreta?, configurando cada hecho imponible. Todos los ejemplos citados son hechos imponibles que contemplan la riqueza urbana, pues ese momento clave, ese momento fundamental, de pasar de la riqueza contemplada al supuesto normativo, es la primera gran labor que todo tributarista tiene delante de sí, el paso de la riqueza física, fáctica de cualquier hecho revelador de riqueza, a un supuesto normativo a través del silogismo jurídico.

Hay que elegir bien esa riqueza gravable y hay que pasarla correctamente a un supuesto normativo en abstracto, genérico, con muy poquitas líneas, un hecho imponible, bien configurado, no debe tener más allá de 5 ó 6 líneas.

Una vez contemplados los hechos reveladores de riqueza, hemos pasado a la acción imponible, lo hemos configurado de una forma abstracta, genérica, clara, precisa y después viene el segundo momento donde la capacidad contributiva tiene que reflejarse. No basta con que el hecho imponible o el hecho generador esté perfectamente configurado, ahora hay que transformarlo en cifras. Cuando Dino Jarach (1971) define a la Base Imponible como la expresión cifrada del hecho imponible, no se puede decir con menos palabras y más claramente; efectivamente representa la transformación en cifras de un supuesto normativo y para ese propósito existe un procedimiento administrativo, el procedimiento de determinación que es pasar del impuesto normativo a una cifra, normalmente se da en dinero, pero puede ser litros, kilos, metros cúbicos, cualquier cifra vale, porque en último término lo que se trata es de llegar a la cuota, al resultado de aplicar un porcentaje sobre la base imponible, y no se puede aplicar dicho porcentaje sobre una base que no sea mesurable, ya que, por ejemplo, el fisco no me puede llevar el balcón o la chimenea tratándose de un impuesto aplicable a una casa, tendrá que llevarse un porcentaje de una cuantificación de ese hecho imponible aunque sea la propiedad, el alquiler o la venta; hablamos de una suma de dinero, aplicando el tipo correspondiente o tasa a la base imponible obtenemos la cuota (que puede ser la deuda sino es objeto de deducciones técnicas), y ese hilo conductor que marca la capacidad contributiva tiene que estar presente a lo largo de toda la relación tributaria: elemento cualitativo, elemento cuantitativo y fijación de la base hasta la aplicación del tipo para que nos dé la cuota.

La capacidad contributiva a partir de estos elementos mínimos puede manifestarse en dos formas diferentes en distintos momentos de la vida de un impuesto (Pérez de Ayala, 1986:17). La primera es la Capacidad Contributiva como *fundamento* de la Imposición (también llamada “genérica” aunque no compartimos este último término), la cual se mani-

¹ No se podría crear un impuesto a los autos azules, por ejemplo, debido a que no se estaría gravando manifestaciones de riqueza, por lo que se atentaría contra el principio de capacidad contributiva como fundamento de la imposición.

fiesta de manera **cuantitativa** en el hecho imponible del impuesto permitiendo el gravamen de manifestaciones de riqueza (en nuestro país se ve reflejado por la utilización del principio de Igualdad y el criterio de Razonabilidad, en México por el principio de Equidad, por ejemplo; aun y cuando textualmente no lo contemplan las Constituciones de esos países mencionados). Ahora bien, una vez captadas esas capacidades económicas, debemos indicar claramente lo que proporcionalmente le corresponde pagar a cada una, allí comienza la segunda faceta de este principio, entendiéndose la Capacidad Contributiva como *medida* de la Imposición (también llamada “relativa”, aunque no compartimos este último término) debido a que si Juan y Pedro caen dentro del Impuesto que grava la propiedad de inmuebles, por ejemplo, no necesariamente deberán pagar lo mismo, debido a que debe tenerse en cuenta el lugar donde está la propiedad, el material de construcción, los metros construidos, etc., por lo que cada uno pagará en proporción a lo que tiene, y esto es una manera de personalizar el impuesto al caso concreto, lo cual se realiza de manera **cuantitativa** en la base imponible (excepcionalmente también puede producirse en el hecho imponible), se aplica la alícuota y se obtiene la cuota.

Es muy fácil decir sí o no, trazar una raya aquí blanca y aquí negra, sin embargo, cuando la decisión es cuantitativa, las diferenciaciones en el derecho son muy peligrosas, son muy sutiles, se escapan de los dedos y claro, cuando se trata de transformar un supuesto normativo en una unidad cuantificable que es la base imponible hay que utilizar criterios valorativos y los criterios valorativos siempre son opinables.

El derecho tributario se ha esforzado para que esa cuantificación de la capacidad contributiva de pago no sólo sea respecto de quién tiene sino también de cuánto tiene que pagar; si usted gana 5 mil y yo gano 5 mil, pero usted es un padre de una familia numerosa, y yo soy soltero; ¿es lo mismo tener 5 mil unidades en poder de un soltero que 5 mil unidades en manos de un padre de una familia numerosa? Evidentemente no, hoy estamos en otra conquista mucho más próxima, que es *el paso de la renta neta a la renta disponible*, a considerar que si yo soy un padre de familia numerosa y gano 5 mil unidades, no dispongo libremente de esas 5 mil unidades porque el ordenamiento jurídico me obliga a alimentar, educar y tener en condiciones de sanidad estimables a mi cónyuge e hijos y esto no lo hago por que sea una persona dadivosa o generosa por naturaleza, no, es que el ordenamiento jurídico civil me lo impone, no puedo tener hijos y dejarlos a su suerte, tengo que alimentarlos, vestirlos, llevarlos al colegio, al médico y esas son obligaciones legales que el ordenamiento jurídico me impone y si el ordenamiento jurídico es uno, no puede desconocer el tributario estas situaciones. Con este artículo manifestamos la necesidad de avanzar positivamente al reconocimiento de la *renta disponible* como elemento del gravamen de impuesto.

Ahora bien, en el tema de la *progresividad*, hay impuestos que por su naturaleza se resisten a las tarifas progresivas, la progresividad se predica en el sistema en su conjunto, no de cada impuesto en particular. Hay impuesto más o menos progresivos, impuestos proporcionales e incluso puede haber uno regresivo pero que el sistema en su conjunto responda a criterios de progresividad, creemos, es una necesidad de justicia. El problema es cómo fundamentar esta idea.

Durante muchos años, sobre todo en la primera mitad del siglo XX, mientras estuvieron en vigor en la economía las corrientes marginalistas, fue fácil defender la progresividad sobre la base de lo que se denominaba, por los economistas, la “*utilidad marginal decreciente*” llevada a la moneda. Significa que unidades adicionales de dinero cada vez proporcionan menos satisfacción, menos placer, finalmente pasar de nada a mil dólares me lleva de

morirme de hambre a comer, pasar de mil a dos mil puede significar que voy a poder comprarme un aparato de radio o un televisor y tener una camisa y un pantalón bonito, de dos a tres mil me compro un refrigerador y un microondas, de cinco en adelante me compro un coche, y a partir de ahí me compro una casa, y hago viajes a Europa, es decir, que las unidades adicionales de renta van proporcionando satisfacciones más prescindibles porque si usted no va a Europa no pasa nada, pero si no come... ¡vamos a ver como sobrevive!; entonces, debido a esa concepción del marginalismo de la Escuela de Estocolmo, las tarifas progresivas se defendían científicamente estableciendo que cada unidad adicional me proporciona menos placer y yo puedo retirar muchas unidades a quien tiene mucho y ni se entera, quitarle 1000 a una persona que tenga 10000 no es preocupante, ahora, quitarle 100 a una persona que tenga 1000, lo nota muchísimo, consiguientemente la progresividad hasta los años '50 tuvo el apoyo científico que le proporcionaban las teorías de las bases marginalistas.

La crítica a esta corriente, sobre todo de la escuela anglosajona, que compara las utilidades interpersonales, hizo caer todo el embalaje presuntamente científico que la progresividad tenía. Hoy no se puede defender la progresividad en argumentos científicos, para defender la progresividad hay que acudir a argumentos políticos, tan dignos unos como otros y en ese sentido cuando la jurisprudencia de cualquiera de nuestros países toca temas de progresividad suele apoyarse en las referencias que en la constitución existen respecto de la igualdad.

¿Qué sucede con el principio de capacidad contributiva que se predica en los tributos? Muchas veces estamos confundiendo el todo con la parte, la capacidad contributiva se refiere a los tributos, y éstos no sólo son impuestos. Los tributos son, además de los impuestos, las contribuciones especiales y las tasas, ¿se aplica de la misma forma en unos y otros?

Evidentemente no es así, y ahí la jurisprudencia constitucional de los diversos países se la ha ingeniado, mediante una sucesiva depreciación de la capacidad contributiva para admitir que en las tasas y en las contribuciones no actúa de la misma manera que en los impuestos. ¿Cómo se adecuan las tasas a la capacidad contributiva? No se aplica directamente la capacidad contributiva respecto a las tasas, pero ninguna Constitución tampoco exige que haya una adecuación plena, completa o perfecta entre tributo y capacidad contributiva, basta con que haya alguna capacidad contributiva, incluso una sentencia del Tribunal Constitucional Español ha dicho que basta con que no se contradiga, que no vaya en contra de la capacidad contributiva, es decir, que son como “tres escalones a la baja”: *pagar en función de la capacidad contributiva (primero), que se tenga en cuenta la capacidad contributiva (segundo) y que no se contradiga la capacidad contributiva (tercero)*; a través de este sucesivo escalonamiento se puede admitir que las tasas sirven al principio de capacidad contributiva en su versión segunda o tercera de poder ser tenida en cuenta en la tarifas de recogida de basuras, por ejemplo, pues se considera que un hotel debe pagar más que un particular, evidentemente, porque la basura que acumula un hotel es mucho mayor que la de un particular, y naturalmente la basura que genera un hospital es una basura contaminante o peligrosa que puede tener un tipo de cuota superior a la que paga un particular; se hacen matizaciones, cuando se pagan las tasas ciertamente se adecuan a la capacidad contributiva de modos muy diversos.

Lo mismo sucede con las contribuciones, aquí, en realidad, la aproximación a la capacidad contributiva es mayor porque en último término la contribución especial de mejora por obras públicas siempre entraña una ventaja particular para el titular de un bien y se

beneficia de la obra realizada, ahí sí que hay una capacidad contributiva, las contribuciones especiales aun sin adecuarse estrictamente a este principio reflejan una ventaja particular que es elemento constitutivo del hecho imponible.

Finalmente, para terminar este escrito, viene el tema de la capacidad contributiva en los tributos extrafiscales,² ¿sirve de algo este principio? (Palao Taboada, 1976:377) ¿cuál sería el mejor tributo extrafiscal para evitar que se fume?, ponemos una tasa del 3000% y aquí no fuma nadie, fin extrafiscal, y con recaudación cero, ¿éste sería un tributo constitucional?, ¿el tributo como medio de cobertura de los gastos públicos puede adecuarse a un fin primordial que no sea recaudar? Yo tengo serias dudas sobre la constitucionalidad de una figura jurídica cuyo destino no es la cobertura de gasto público y que su máxima aspiración fuera no recaudar, creo que eso no es un tributo y mucho menos cuando tengan finalidades disuasorias. Un tributo, jurídicamente, no puede tener una finalidad disuasoria, para eso está la multa, es un elemento para recaudar que, además de esto, puede hacer otras cosas, pero lo preponderante, lo que define al tributo, es recaudar.

Existe uniformidad mundial al definir al tributo como instrumento para la cobertura del gasto público; y una cosa es que el tributo además de recaudar haga otras cosas, ningún problema ahí, pero es algo muy distinto a que el fin primordial del tributo sea no recaudar. Aunque nos parezcan instrumentos útiles y necesarios, y de hecho puede que lo sean, simplemente no les corresponde este ropaje jurídico debido a que no son verdaderos impuestos y contradicen sus principios informadores. La tarea, entonces, puede pasar por trabajar en estos falsos impuestos para darles el acomodo constitucional adecuado.

² Un tributo extrafiscal no es lo mismo que un tributo con fines extrafiscales; tributos con fines extrafiscales lo son todos, porque todo tributo entraña el paso de la riqueza del bolsillo del contribuyente al tesoro público y ese paso siempre produce algún efecto económico por sí mismo, espontáneamente de lucha contra la inflación, de fomento del ahorro, todo tributo por el hecho de serlo tiene algún efecto económico distinto del puramente recaudatorio pero no es ése nuestro problema; el problema real son los tributos con fines extrafiscales **preponderantes, primordiales**, que lo que buscan no es recaudar, sino cumplir un determinado fin disuasorio, así puede mencionarse evitar la contaminación, la importación de coches de otros países, etcétera.

Bibliografía

- Alurralde, Aldo Mario (2005)** *Sinopsis de derecho tributario provincial*, Juris, Rosario.
- Bidart Campos, Germán J. (2000)** *Manual de la constitución reformada*, t. II, Ediar, Buenos Aires.
- Casás, José O. (1992)** *Presión Fiscal e inconstitucionalidad (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el contribuyente)*, Depalma, Buenos Aires.
- (1996) “El principio constitucional de generalidad en materia tributaria” en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, Nº 1.
- Fernández, Víctor Ramiro (1999)** *Descentralización estatal y decisionismo fiscal*, Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe.
- (2001) *Estrategias de desarrollo y transformación estatal. Buscando al Estado bajo el capitalismo global*, Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe.
- García Belsunce, Horacio A. (1982)** *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- García Etchegoyen, Marcos F. (2004)** *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho Argentino*, Abaco, Buenos Aires.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1941)** “Delegación de facultades y exención de impuestos provinciales por el congreso” en *Estudios del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero*, Buenos Aires.
- González García, Eusebio (1992)** “La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica” en *Derecho Tributario*, t. V, 27, Buenos Aires.
- (2002) “Relato general de las medidas fiscales para el desarrollo económico” en *XXI Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario*, v. I, parte I, del 31 de agosto al 6 de septiembre, Génova-Barcelona.
- Griozitti, Benvenuto (1953)** *Il Principio di la Capacità Contributiva e le sue applicazioni: Saggi sul Rinnovamento dello Studio delle Finanze e del Diritto Finanziario*, Giuffrè, Milán.
- (1956) “Brevi Analisi e Sintesi Finanziarie” en *Studi di Scienza delle Finanze e di Diritto Finanziario*, Giuffrè, Milán.
- Herrera Molina, Pedro Manuel (1998)** *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán)*, Marcial Pons, Madrid.
- Jarach, Dino (1971)** *El Hecho Imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- Lalanne Fama, Guillermo A. (2002)** “El sistema tributario como instrumento de desarrollo e incentivación: Hacia una teoría de la justicia en la no imposición” en *XXI Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario*, v. I, parte I, del 31 de agosto al 6 de septiembre, Génova-Barcelona.
- Linares, Juan F. (2002)** *Razonabilidad de las leyes (El debido proceso como garantía innominada en la Constitución Argentina)*, Astrea, Buenos Aires.
- Luqui, Juan Carlos (1993)** *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires.
- (1989) *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires.
- Martínez Lago, Miguel Ángel (1987)** “Una Interpretación Constitucional de la Funcionalidad de la Capacidad Económica como Principio Informador del Ordenamiento Financiero” en *Civitas*, J. A., “REDF”, Nº 55, España.
- Mordeglia, Roberto M. (1994)** “Derecho administrativo y tributario. El poder de policía como punto de articulación” en *AA.VV., Homenaje al 50 aniversario del Hecho Imponible de Dino Jarach*, Interoceánica SA, Buenos Aires.
- Moschetti, Francesco (1980)** *El Principio de Capacidad Contributiva*, Institutos de Estudios Fiscales, Madrid. (Traducción y notas por Calero Gallego, J. M. y Navas Vázquez, R.)
- Naveira de Casanova, Gustavo J. (1997)** *El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina*, Mc Graw-Hill, Madrid.
- Palao Taboada, Carlos (1976)** “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva” en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico De Castro*, v. II, Tecnos, Madrid.
- Pérez de Ayala, José Luis (1986)** “Los Principios de Justicia en el Impuesto en la Constitución Española (ensayo para dar operatividad práctica al artículo 31.1)” en *Fiscalidad y Constitución*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Madrid.
- Rezzoagli, Bruno Ariel (coor.) (2005)** *Análisis jurídico, económico y político de la corrupción*, Porrúa, México.
- Rezzoagli, Bruno Ariel y Alurralde, Aldo Mario (2008)** *Manual de Finanzas Públicas*, Fondo Editorial Morevallado, México.
- Rezzoagli, Bruno Ariel y Rezzoagli, Luciano Carlos (2007)** *Apuntes selectos de derecho financiero y tributario*, Universidad Autónoma de Durango, Durango, México.
- Rezzoagli, Luciano Carlos (2006)** *Beneficios tributarios y derechos adquiridos*, Cárdenas Velasco, México.
- Rosembuj, Tulio (1989)** *Elementos de derecho tributario*, PPU, Barcelona.
- Spisso, Rodolfo (1999)** “El principio de capacidad contributiva. Derechos y garantías del contribuyente desde la perspectiva constitucional” en *El derecho administrativo, diario de jurisprudencia y doctrina*, 27 de mayo.
- (2000) *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires.
- Tarsitano, Alberto (1994)** “El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva” en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario, homenaje al profesor Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires.
- Valdés Costa, Ramón (1992)** *Instrumentos de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires.